

0-793568

На правах рукописи



САФРОНОВА Галина Петровна

**КОРПОРАТИВНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

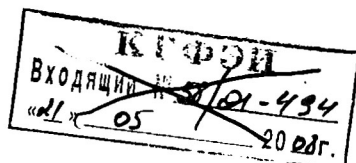
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Волгоград – 2008



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Волгоградский государственный университет».

Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент
Мурунова Ирина Анатольевна.

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Небогатикова Наталья Геннадьевна;

доктор экономических наук, профессор
Бычков Михаил Федорович.

Ведущая организация – ГОУ ВПО «Волгоградский государственный
архитектурно-строительный университет».

Защита состоится 7 июня 2008 г. в 10.00 на заседании диссертационного совета Д 212.029.04 при ГОУ ВПО «Волгоградский государственный уни-

КПК. Зак. 2935. Тир. 80 экз.

Копия, пред. выдан

КОНТРОЛЬНЫЕ
СРОКОВ ВОЗВ.
КНИГА ДОЛЖНА
ВОЗВРАЩЕНА НЕ
УКАЗАННОГО ЗДЕСЬ

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690421

100,

».

ВПО

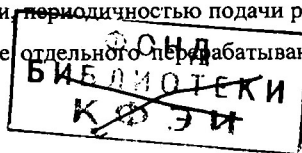
ва

М.Б. Мурунова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Одной из остро стоящих проблем в условиях формирования рыночной экономики в России можно считать неразвитость продовольственного рынка. Его развитие требует комплексного подхода к организации всей цепочки формирования производства продуктов питания, от производства сельскохозяйственного сырья до реализации конечного продукта, поскольку нарушения технологии производства, экстенсивное потребление материальных ресурсов, слабый контроль качества и экологической чистоты запасов и продуктов приводят к снижению конкурентоспособности отечественной сельскохозяйственной продукции, усугубляют сложности ее сбыта, что, в свою очередь, в финансовом аспекте, означает утрату источников формирования активов.

Экономический рост российской экономики в значительной степени улучшил финансовое положение перерабатывающих предприятий, что делает актуальным внедрение и использование современных методик управления финансами в этой сфере, нацеленное на развитие корпорации. В последнее время отечественные менеджеры и руководители организаций проявляют значительный интерес к финансовому контролю и управленческому учету, стремятся выделить в контуре управления новую интегрированную систему управления финансами. Однако в этом отношении существуют определенные трудности, связанные, как с пониманием сущности и возможностей интегрированной системы финансового управления, так и с его организацией. В настоящее время информационно-контрольные аспекты управления финансами предприятия исследованы недостаточно. Потребность в информации прямой и обратной связи в управлении финансами определяется теми задачами, которые решаются в процессе управления конкретным объектом, а ее объем и содержание — масштабностью принимаемых решений, необходимостью организации контроля в реальном отрезке времени, периодичностью подачи регулируемых воздействий на объект. На уровне отдельного перерабатывающего

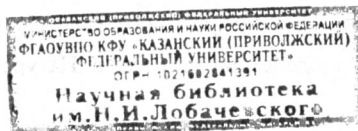


шего предприятия возникает цепь взаимосвязанных и взаимообусловленных управленческих решений — от составления плана маркетинга, формирования ассортимента производимой продукции и необходимых качественных параметров, расчета потребности в финансовых ресурсах до выявления фактических результатов финансовой и общекорпоративных стратегий.

Степень разработанности проблемы. Понятию финансовой ответственности посвятили свои труды А. С. Емельянов, О. С. Иоффе, Р. И. Косолапов, В. С. Марков, Н. И. Матузов, П. Е. Недбайло, Н. А. Слободчиков, М. Д. Шаргородский, Н. Н. Черногор, Л. С. Явич и др. В этих трудах приоритет отдавался юридической форме финансовой ответственности, оторванной от ее экономического содержания.

Системный подход к исследованию корпоративного контроля применяли в своих трудах следующие специалисты в области теории и практики: А. А. Анисимов, Н. Г. Белов, Н. Т. Белуха, Б. И. Валвев, Н. Г. Гаджиев, Ю. А. Данилевский, Е. А. Кочерин, Л. М. Крамаровский, И. В. Кужельный, А. С. Наринский, В. И. Подольский, В. И. Обухов, В. И. Рябикин, В. В. Сопко, Л. С. Стуков, В. И. Стражев, З. П. Суйц, Е. М. Шпырко и др. Однако, в трудах этих ученых не в полной мере отражены функциональные, методические и организационные аспекты интеграции корпоративного контроля в процесс принятия финансовых решений на уровне корпорации.

Система хозяйственного учета и выделение его управленческой подсистемы представлены в работах отечественных и зарубежных исследователей: М. А. Вахрушиной, Е. П. Вороновой, К. Друри, В. Б. Ивашкевича, Т. П. Карповой, Г. Ю. Касьяновой, В. В. Ковалева, С. Н. Колесникова, Д. Колдуэлла, Н. П. Кондракова, И. А. Муруновой, Б. Нидлза, С. А. Николаевой, О. Е. Николаевой, В. Ф. Палия, Л. В. Перекрестовой, Дж. Риса, Я. В. Соколова, С. А. Стукова, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Д. Шеремета и др. Однако следует отметить, что контрольная функция управленческого учета не стала предметом этих исследований.



Целью исследования является разработка интегрированной системы финансового контроля и управленческого учета центров финансовой ответственности корпораций перерабатывающей отрасли промышленности.

Задачи исследования:

- охарактеризовать сущность финансовой ответственности на уровне корпорации;
- уточнить содержание центра финансовой ответственности как объекта корпоративного финансового контроля и управленческого учета;
- рассмотреть сущность интегрированной системы корпоративного финансового контроля и управленческого учета и раскрыть его функции и методы;
- разработать систему корпоративной управленческой отчетности, реализующую контрольную функцию финансового управления по центрам финансовой ответственности.

Объектом исследования является контрольно-информационная система финансового управления, **предметом** – финансовый контроль и управленческий учет центров финансовой ответственности корпорации перерабатывающей промышленности.

Методологическую базу исследования создали системный подход, процессный подход, компаративный анализ, индукция, аналогия, дедукция, графическое моделирование.

Теоретическую основу исследования составили классические и современные труды отечественных и зарубежных ученых, создавших в теории финансового управления концептуальную основу организации и функционирования интегрированной системы корпоративного финансового контроля и управленческого учета.

Эмпирической базой исследования послужило обобщение опыта деятельности, представленного в бухгалтерской отчетности, регистрах бухгалтерского учета, первичных и организационно-распорядительных документах агропромышленных корпораций г. Волгограда, факты, опубликованные в

экономической литературе, информация специализированных агентств, информационные ресурсы Internet.

Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту.

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

1. Термином «финансовая ответственность» может обозначаться одновременно несколько самостоятельных социально-экономических явлений, среди которых следует отметить юридическую ответственность за правонарушения и финансовую ответственность за порученное дело. С точки зрения системного подхода, финансовая ответственность – это двойственное понятие, включающее, во-первых, ответственность в виде реакции государства на совершенное правонарушение, регулируемое финансовым правом, имеющей императивный характер, в форме финансовой санкции; во-вторых, ответственность внутрикорпоративную, являющуюся инициативной и вытекающую из сущности хозяйственных операций, связанных с распределением этапов кругооборота денежного потока по элементам финансовой структуры и направленных на достижение запланированных финансовых результатов, в форме не только финансовой санкции, но и финансового стимула. С точки зрения процессного подхода, финансовая ответственность возлагается управляющим субъектом на управляемый, который в результате этого действия берет на себя финансовое обязательство.

2. Выделение центров финансовой ответственности (ЦФО) производится с целью облечь финансовое управление новыми структурными формами (упорядочить финансовую структуру). Центр финансовой ответственности – это функциональное подразделение корпорации, чья специализация обусловлена целями корпорации, наделенные для их выполнения финансовыми ресурсами и установленными направлениями финансовых потоков. Выделение центров финансовой ответственности сопровождается установлением финансовых параметров, оценивающих степень достижения цели и являющихся базисом для возложения финансовой ответственности. Оформлен-

ные центры финансовой ответственности представляют собой финансовую структуру корпорации, являющейся мезоуровнем внутренней финансовой среды корпорации, обуславливающей регламент движения денежного потока.

3. Показателем контроля финансовой ответственности в корпорации перерабатывающей промышленности выступает маржинальный доход подразделения. Выделение центров финансовой ответственности сопровождается использованием в «машинной бюрократии» общекорпоративного финансового контроля, в «профессиональной бюрократии» – равномерного сочетания общекорпоративной и локальной форм финансового контроля, в дивизиональной структуре приоритетной формой контроля является цепь структур локальных форм взаимного финансового контроля дивизионов, в «межорганизационной сети» корпоративный финансовый контроль представляет собой «паутину включения», сочетающую мощный централизованный общекорпоративный финансовый контроль и взаимный локальный финансовый контроль. В структуре адхократии контроль центров финансовой ответственности осуществляется спорадически, посредством метода самоконтроля.

Специальность 08.00.12 –Бухгалтерский учет, статистика.

1. Интеграция системы корпоративного финансового контроля и управленческого учета осуществляется в результате усиления роли коммуникативной функции корпоративного финансового контроля и повышения значимости контрольной функции управленческого учета. План счетов управленческой бухгалтерии расширяется за счет включения в него нормативного счета (с субсчетами) маржинального дохода центров финансовой ответственности, отражающего финансовые обязательства ЦФО перед корпорацией, счета отклонений, счета финансовых санкций, счета финансовых поощрений.

2. Система внутренней управленческой отчетности корпорации перерабатывающей промышленности включает в себя бюджеты по каждому центру финансовой ответственности, сводный бюджет корпорации, управленческий баланс, консолидированный отчет о финансовых результатах, аналити-

ческую таблицу сбалансированных показателей, отчет об исполнении бюджета, контрольную оперативную отчетность о сверхнормативных отклонениях.

3. Методика расчета финансового результата, являющегося показателем внутренней управленческой отчетности корпорации перерабатывающей промышленности, основана на расчете доходной и расходной частей бюджета центра финансовой ответственности с определением вклада ЦФО в формирование общей прибыли предприятия. В доходную часть бюджетов ЦФО входит маржинальная прибыль, рассчитываемая по различным номенклатурным группам, и прочие доходы, получаемые в результате деятельности (различные виды внешних и внутренних бонусов и др.). В расходной части бюджетов бизнес-единиц калькулируются бюджетные расходы в соответствии с бюджетной классификацией.

Научная новизна полученных результатов исследования заключается в следующем.

Специальность 08.00.10- Финансы, денежное обращение и кредит:

- определена двойственная сущность финансовой ответственности, имеющей императивную составляющую, в виде финансовых санкций за нарушение законодательства, и инициативную, дополняющуюся системой финансовой мотивации;

- осуществлена адаптация системы форм и методов корпоративного финансового контроля к структурным особенностям современных корпораций перерабатывающей промышленности, устанавливающей соответствие между реализацией задач финансового менеджмента и способом организации внутренней корпоративной среды;

- определен центр финансовой ответственности как функциональное подразделение корпорации, чья специализация обусловлена целями корпорации, наделенный для их выполнения финансовыми ресурсами и установленными направлениями финансовых потоков.

Специальность 08.00.12- Бухгалтерский учет, статистика:

- определено функциональное содержание процесса интеграции систем корпоративного финансового контроля и управленческого учета центров финансовой ответственности в целях повышения эффективности корпоративного финансового управления и расширен план счетов управленческой бухгалтерии за счет включения в него нормативного счета (с субсчетами) маржинального дохода центров финансовой ответственности, отражающего финансовые обязательства ЦФО перед корпорацией, счета отклонений, счета финансовых санкций, счета финансовых поощрений.

- разработана система внутренней отчетности корпорации перерабатывающей промышленности, обеспечивающая реализацию коммуникативной функции корпоративного финансового контроля центров финансовой ответственности;

- разработана методика расчета показателей внутренней управленческой отчетности, используемой для финансового контроля центров финансовой ответственности корпорации перерабатывающей промышленности.

Теоретическая значимость исследования состоит в обогащении категориального аппарата финансовой науки понятиями «финансовая ответственность», «центр финансовой ответственности», интеграции концепций корпоративного финансового контроля и управленческого учета.

Практическая значимость исследования заключается в разработанной интегрированной системе корпоративного финансового контроля и управленческого учета центров финансовой ответственности перерабатывающего предприятия, включающей в себя систему бюджетирования, анализ и контроль отклонений финансовых параметров деятельности центра финансовой ответственности. Система управленческого учета центров финансовой ответственности повышает качество принимаемых финансовых управленческих решений корпорации.

Теоретические выводы исследования могут быть использованы в преподавании дисциплин «Финансовый менеджмент», «Управленческий учет» и

«Финансы отраслей народного хозяйства» для студентов специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит».

Апробация работы. Основные положения диссертационного исследования докладывались и обсуждались на региональных и Всероссийских научно-практических конференциях и семинарах в гг. Волгограде, Камышине, Иваново, Пензе в 2001 – 2007 гг.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 17 научных работ общим объемом 3,3 п.л., в том числе 1 в журнале, рекомендованном ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 9 параграфов, заключения, списка литературы из 150 наименований. Работа содержит 13 рисунков, 4 таблицы, 10 приложений.

Во введении изложены актуальность, объект, предмет и метод исследования, сформулированы его цель и задачи, охарактеризована теоретическая и эмпирическая базы диссертации, представлены элементы научной новизны работы.

В первой главе – «Теоретические основы формирования центров финансовой ответственности в корпорации» – рассмотрено понятие финансовой ответственности, доказана необходимость выделения центров финансовой ответственности при формировании структуры финансового управления.

Во второй главе – «Интегрированная система корпоративного финансового контроля и управленческого учета» – изложено описание формы и содержания функциональной интеграции систем корпоративного финансового контроля и управленческого учета в корпорации перерабатывающей промышленности.

В третьей главе – «Отчетность по центрам финансовой ответственности корпорации» – представлен порядок расчета показателей контроля финансовой ответственности корпораций и формирования на их основе отчетности, используемой для принятия финансовых управленческих решений в корпорации.

Заключение содержит теоретические и практические выводы и рекомендации, полученные в результате проведенного исследования.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Понятие финансовой ответственности

Содержание понятия «ответственность» определяет правовое и организационное наполнение конкретных механизмов ответственности, место и роль финансовой ответственности в системе управления финансами корпорации. Ответственность – это не только средство, предотвращающее нарушение правовых норм, но и средство, стимулирующее активное поведение субъекта финансовых отношений, средство воспитания у него сильных внутренних регуляторов как наиболее эффективных гарантов реализации человеческого капитала в системе корпоративного управления.

Истребование отчета – основной признак и сущность ответственности, а последует ли за отчетом осуждение, наказание, поощрение – вытекает из экономического содержания ответственности. Когда финансовые отношения осуществляются в соответствии с корпоративной стратегией и тактикой, оформленной в виде конкретных экономических и финансовых показателей, ответственность существует, но не проявляется. Когда же нарушаются установленные правила финансовых отношений, то появляется необходимость в авторитарном призывании лица к финансовой ответственности.

Финансовая ответственность может быть оформлена как процесс связи между двумя субъектами, при которой одна сторона, обладающая свободой воли и выбора, обязывается, в силу своего правового положения, строить поведение в соответствии с ожидаемой моделью (принимает финансовое обязательство), другая сторона контролирует и оценивает такое поведение и его результаты, а в случае отрицательной оценки вправе определенным образом реагировать. Приведенное определение ответственности исходит из необходимости оценить поведение обязанного лица, и такая количественная оценка

составляет содержание контрольной функции финансового менеджмента центров финансовой ответственности.

Императивная составляющая финансовой ответственности реализуется таким образом, что в случае неисполнения финансовой обязанности правонарушитель вынужден понести правоограничения, установленные финансовой санкцией. Эта вновь возникшая обязанность конкретна, поскольку санкции финансово-правовых норм в подавляющем большинстве абсолютно определены, и возникает с момента правонарушения и может быть выполнена добровольно. Законодательство различными способами (претензионный порядок, возложение судебных расходов, расходов по исполнению и др.) побуждает правонарушителя именно к добровольному выполнению обязанности, т.е. до обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и на любой стадии процесса. В случае отказа правонарушителя выполнить названную обязанность государственные органы подтверждают факт совершения правонарушения и принимают меры для принудительного исполнения обязанности, установленной финансовой санкцией. Различные виды финансовой ответственности имеют различную специфику, соответственно подотраслям финансового права, в рамках которых они применяются (ответственность за нарушение бюджетного законодательства, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, ответственность за нарушения гражданского законодательства, ответственность за нарушения таможенного законодательства), но всем им присущи неразрывная связь предупредительных (воспитательных) и правовосстановительных (компенсационных) функций, возможность добровольного понесения правонарушителем правоограничений, установленных финансовой санкцией.

Финансовая ответственность по своей природе является ответственностью правовосстановительной, что выражается в предотвращении при помощи ее средств всяких негативных последствий для финансовой системы. Особенностью финансово-правовой ответственности по сравнению с иными видами правовосстановительной ответственности является то, что она при-

звана восстановить права и обеспечить реализацию законных интересов не определенного лица (гражданина или организации), а общества в целом, выраженные в устойчивости финансовой системы. Данная особенность неразрывно связана с публичным характером обязанности, неизбежность исполнения которой обеспечивает финансово-правовая ответственность.

Финансово-правовая ответственность обеспечивается возможностью применения финансово-принудительных мер. Качественное своеобразие финансово-правового принуждения, позволяющее отграничить его от иных видов государственного принуждения, в первую очередь административного, определяется специфическим объектом воздействия – фондами денежных средств, специфическими методами, а также сферой применения. При этом финансово-правовое принуждение следует определить как особый вид государственного принуждения, состоящий в применении органами судебной власти, субъектами общего руководства финансами, финансовым аппаратом государства и субъектами финансового контроля установленных нормами финансового права принудительных мер в целях недопущения и пресечения неправомерного поведения участников финансовых отношений, а также устранения его общественно вредных последствий.

Инициативная финансовая ответственность в корпорации включена в финансовое управление корпорацией вместе с системой финансовой мотивации. Такая взаимосвязь возникает в результате того, что исполнение финансовых обязательств центрами ответственности приводит к возникновению у корпорации чистого денежного потока, аккумулируемого в различные денежные фонды. Поэтому возникают определенные денежные отношения между центрами финансовой ответственности и корпорацией.

И императивная, и инициативная финансовая ответственность, существуя изначально, с момента возникновения соответствующего финансового обязательства, в то же время может реализовываться только в ретроспективном порядке после того, как данная обязанность не будет надлежащим образом исполнена. Реализация финансово-правовой ответственности происходит

в рамках особого охранительного правоотношения, которое возникает, осуществляется и прекращается в строго установленном финансовым законодательством порядке.

Структура центров финансовой ответственности

Руководство корпорации разрабатывает организационную структуру и определяет финансовую ответственность подразделений и лиц, отвечающих за их работу. Посредством установления центров финансовой ответственности раскрывается роль человеческого фактора в управлении денежным потоком и достижения конечного финансового результата корпорации в целом. Система учета по центрам ответственности способствует большей свободе и инициативе в принятии управленческих решений.

Доверие к системам планирования, учета, контроля, прогнозирования и измерения начало быстро возрастать с компьютеризацией систем управления. Данные о результатах работы предоставляются заинтересованным пользователям в пределах их компетенций, посредством систем коммуникации, состоящих из корпоративного финансового контроля и управленческого учета, усиливая способность руководства управлять качеством и результатами работы.

Создание ролей и подразделений приносит выгоды специализации, но создаёт проблемы координации и контроля. Подразделения склонны сосредоточиваться на своих приоритетах и действовать в меру предоставленных финансовых ресурсов. Успешные организации используют множество методов для координации индивидуальных и групповых усилий и объединения местных инициатив с целями всей корпорации. Это делается вертикально, через официальную цепь инстанций и систему общекорпоративного финансового контроля; и горизонтально, через собрания, комитеты, систему локального и взаимного видов финансового контроля, координирующие должности или сетевые структуры. Финансовое управление корпорации имеет своим объектом прежде всего денежный поток. Корпорация заинтересована в том, чтобы все участники бизнес-процесса обеспечивали положительный де-

нежный поток. В зависимости от технологии и принятых методов трансфертного ценообразования в сложных корпоративных структурах происходит многократная смена товарной формы капитала на денежную. И момент этой смены, связанный с профессиональной деятельностью руководителей, позволяет сначала определить персонифицированную финансовую ответственность, а затем закрепить ее в масштабе структур финансового управления.

Таблица 1

Структурные факторы выделения центров ответственности

Факторы	Структурные последствия
Размер и возраст	Сложность и формализация нарастают с размером и возрастом
Основной процесс	Основные процессы или технологии должны ориентироваться на структуру
Окружение	Стабильное окружение поощряет более простую структуру, неопределенное, беспокойное окружение требует более сложной, лабильной структуры
Стратегия и цели	Колебания в ясности и согласованности целей требуют соответствующих приспособлений структуры
Информационная технология	Информационная технология допускает менее иерархическую, более гибкую и децентрализованную структуру
Природа рабочей силы	Более образованным и профессиональным работникам требуется, и отвечает их желаниям, большая самостоятельность и свобода действий

Хотя вертикальная координация посредством корпоративного финансового контроля целесообразна, она не всегда действенна. Горизонтальные приемы – локальный корпоративный финансовый контроль, взаимный финансовый контроль, самоконтроль, координирующие должности, матричные структуры и сетевые организации – являются результатом попыток ликвидировать недостатки традиционных организационных структур. Горизонтальные формы корпоративного финансового контроля обычно менее формализованны и более гибки, чем основанные на власти системы общекорпоративного финансового контроля.

На центры финансовой ответственности возлагается обязанность обеспечить запланированный уровень маржинального дохода, однако полномочия, вытекающие из экономических особенностей технологии, обусловлены наличием факторов, реально контролируемых в рамках центра финансовой ответственности.

Адаптация системы форм и методов корпоративного финансового контроля к структурным особенностям современных корпораций перерабатывающей промышленности

Произведем исследование проведения корпоративного финансового контроля центров финансовой ответственности в существующих структурах управления, воспользовавшись пятисекторным «логотипом» Г. Минцберга.

В основании схемы – производственное ядро, состоящее из подсистем, выполняющих основную работу: производящих товары или оказывающих услуги потребителям или клиентам. Прямо над производственным ядром расположен административный компонент – руководители, которые надзирают, управляют и предоставляют ресурсы производителям. Еще два компонента расположены по сторонам от административного компонента. Техноструктура – это специалисты и аналитики, которые стандартизируют, измеряют и инспектируют продукцию и процессы. Соответственно, исследуемая нами интегрированная система корпоративного финансового контроля и управленческого учета, исходя из своих функций, целей и задач, являет-

ся подсистемой техноструктуры. Вспомогательный персонал выполняет задачи, которые поддерживают или облегчают работу другим людям. И техноструктура, и службы вспомогательного персонала так же могут быть выделены в центры финансовой ответственности.

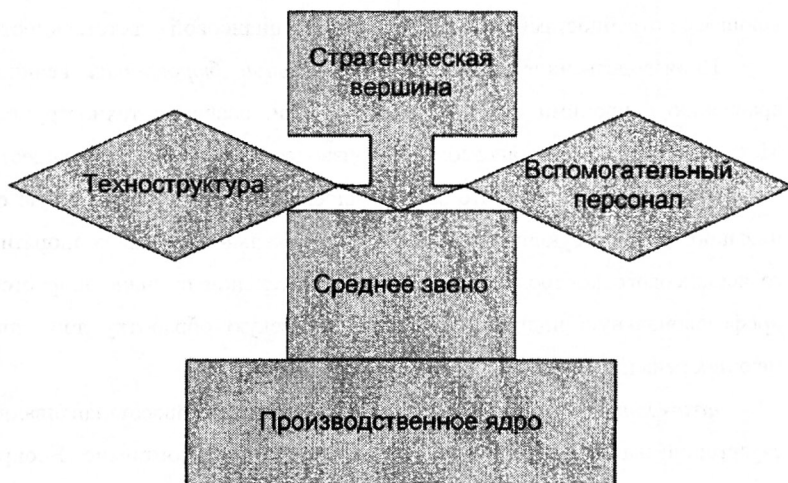


Рис.1 . Модель структуры Г. Минцберга

Источник: составлено автором по Болмэн Ли Дж. Рефрейминг организации. Артистизм, выбор и лидерство [Текст] / Ли Дж. Болмэн, Терренс Е. Дил. – Спб.: Стокгольмская школа экономики, 2005. – С.95-103.

Из этого базового эскиза Г. Минцберг вывел пять структурных форм: простую структуру, машинную бюрократию, профессиональную бюрократию, форму с несколькими отделениями и адхократию. Каждая создает собственный уникальный набор задач финансового управления.

Простая структура не нуждается в выделении центров финансовой ответственности.

Для рутинных заданий машинная бюрократия и целесообразна, и эффективна. Ключевая проблема – мотивация структур и работников операционного ядра на основе персонификации инициативной финансовой ответственности. Общекорпоративный финансовый контроль центров финансовой

ответственности обеспечивает последовательность и единообразие, способствующие успеху корпорации. Последствием подобной формы проведения корпоративного финансового контроля может стать постоянное напряжение между руководителями центров финансовой ответственности и топ-менеджментом. Причиной такой ситуации становится решение, не совпадающее с потребностями отдельных центров финансовой ответственности.

Производственное ядро *профессиональной бюрократии* велико по сравнению с прочими структурными частями, особенно технотекстурой. Между стратегическим апексом и производственной системой существует мало уровней управления, что создает плоскую и децентрализованную организацию, способствующую усилению роли локальной формы корпоративного финансового контроля. Контроль в значительной степени опирается на профессиональную подготовку и идеологическую обработку лиц, принимающих решение.

Адхократия – это свободная, рыхлая, гибкая, самовосстанавливающаяся органическая форма, соединенная в основном горизонтально. Неопределенные структуры власти, неясные цели и противоречивое распределение обязанностей могут узаконить разногласия и придать личностные черты понятию финансовой ответственности. При выделении в данной структуре центров финансовой ответственности метод самоконтроля наиболее действенен.

В *дивизиональной структуре* каждый дивизион обслуживает собственный рынок и поддерживает собственные специализированные подразделения. Локальный корпоративный финансовый контроль получает приоритетное значение в результате того, что пока дивизионы поставляют желаемые результаты, они обладают относительной свободой действий. Это приводит к тому, что корпорация обладает цепочкой локальных контрольных дивизиональных структур. В дивизиональных структурах используется бюджетирование как метод предварительного, текущего и последующего финансового контроля.

С. Хелджесен предложила термин «паутина включения» для описания структуры *межорганизационной сети*. Взаимосвязи между подразделениями, денежные потоки строят от центра к периферии. «Центр паутины» и периферия связаны между собой; процедуры финансового контроля и их последствия, произошедшие в одном центре финансовой ответственности, растекаются по всей конфигурации посредством взаимообусловленных отношений. Паутинные компании имеют возможность очень эффективно сочетать преимущества общекорпоративного финансового контроля с рациональностью взаимного финансового контроля. Подобные системы производят финансовый контроль посредством внутрикорпоративных стандартов.

Интегрированная система корпоративного финансового контроля и управленческого учета

Проверяя фактическую работу, субъекты корпоративного финансового контроля этим самым проверяют производственную и финансово-хозяйственную деятельность центра финансовой ответственности. При этом охватываются вопросы сохранности собственности, вскрываются внутренние резервы лучшего использования закрепленных ресурсов, повышения эффективности производства и качества работы. В корпорациях перерабатывающей промышленности необходим строгий контроль расходов организации, так как социально ориентированный бизнес-процесс создания продуктов питания требует определенный уровень подготовки и мотивации специалистов, труд которых должен быть оплачен соответствующим образом. Целевое использование отведенных для центров ответственности средств, в соответствии с поставленными перед ними задачами, должно контролироваться на различных этапах создания продукта питания. Различаются два основных подхода к контролю и планированию: контроль показателей производительности и планирование действий. Контроль показателей производительности навязывает запланированные результаты не конкретизируя, как этих результатов добиться. Контроль показателей производительности измеряет и мотивирует, особенно когда плановые показатели достаточно ясны и измеримы.

Он менее успешен, когда цели неоднозначны, трудноизмеримы или их значимость вызывает сомнения.

Планирование действий работает лучше всего, когда легче оценить, как делается работа, чем измерить, были ли достигнуты ее цели. Это часто справедливо в отношении сферы производства продуктов питания. Целью является удовлетворенность клиента, но легче проконтролировать поведение персонала, чем реакции клиентов.

Современное перерабатывающее предприятие, помимо непосредственного производства продуктов питания, вследствие неразвитости рыночной инфраструктуры и самих рынков, вынуждено решать задачи, связанные с закупкой сельскохозяйственного сырья и реализации готовой продукции. Поэтому рациональной формой организации бизнеса является холдинг. Следовательно, в рамках управленческого учета должна быть решена задача контроля маржинального дохода по местам их возникновения для оценки усилий участников холдинга, приложенных к получению прибыли как основного условия деятельности перерабатывающей корпорации.

При интеграции систем корпоративного финансового контроля и управленческого учета преследуются задачи: подготовки и принятия управленческих решений; установления уровня ответственности отдельных работников; текущего и последующего контроля исполнения решений; учета полученных результатов; анализа отклонений, совершенствования текущего и последующего контроля.

Основная функция контроля – обеспечение обратной связи, благодаря которой субъект, управляющий системой, получает необходимую информацию о ее действительном состоянии, что позволяет ему правильно оценивать фактически сделанное, выявлять отклонение от цели и связанные с этим нежелательные последствия. Таким образом, корпоративный финансовый контроль служит универсальным средством получения информации по каналу обратной связи. Без механизма обратной связи между субъектом и объектом

процесс корпоративного управления потерял бы четкость и целенаправленность.

Функция обеспечения обратной связи проявляется в более конкретных, производных функциях контроля: превентивной, информационно-аналитической, регулирующей, коммуникативной, социальной.

В управлении предприятием у управленческого учета существуют основные контрольные и информационные функции. Эти функции развивались под влиянием запросов пользователей учетной информации.

Таким образом, взаимопроникновение функций корпоративного финансового контроля и управленческого учета приводит к использованию их интегрированной системы в процессе осуществления управления корпорацией по центрам финансовой ответственности.

Система внутренней отчетности корпорации перерабатывающей промышленности

Система включает в себя: бюджеты по каждому центру финансовой ответственности, сводный бюджет корпорации, управленческий баланс, консолидированный отчет о финансовых результатах, систему сбалансированных показателей контрольную оперативную отчетность о сверхнормативных отклонениях.

В отчет «Бюджет по центру прибыли и ответственности» включаются данные по расходам данного подразделения в разрезе статей затрат по кассовому методу. Все затраты должны быть предусмотрены в плановом бюджете, на каждую оплату обязательно должна быть заявка подразделения.

Затраты, полученные от других подразделений, фиксируются в этом отчете в маржинальных ценах. Данный отчет используется для расчета маржинальной прибыли и коэффициента прибыльности. Корпорация утверждает коэффициенты прибыльности, которые должны соблюдаться ЦФО. Исходя из утвержденных коэффициентов прибыльности, подразделение может планировать свои затраты.

Бюджеты отдельных ЦФО собираются в бюджет холдинга. Этот бюджет состоит из доходов, полученных от ЦФО, т.е. прибыли этих ЦФО и расходов холдинга. В этом отчете анализируется полная сумма затрат и конечный финансовый результат.

Отчеты по бюджетам подвергаются финансовому контролю на исполнение плановых бюджетов, изменение бюджетов в динамике, соблюдение коэффициента прибыльности ЦФО.

Параллельно с составлением бюджетов ЦФО информация собирается в сводный бюджет корпорации в разрезе подразделений. В сводном бюджете не все затраты подразделений включаются в строку данного ЦФО. Существуют статьи затрат, которые контролируются отдельно в целом по корпорации, например зарплата. В бюджете затраты собираются в фактической сумме, а не в маржинальных ценах.

В течение месяца еженедельно проводится мониторинг деятельности центров финансовой ответственности. В диссертации рекомендовано еженедельно проводить бюджетный комитет для отслеживания выполнения запланированных бюджетов, а также использовать систему анализа сверхнормативных отклонений. Каждому центру ответственности установлены контрольные плановые показатели, от которых фактические значения не должны превышать установленный процент отклонений. В случае превышения отклонений проводится анализ причин их возникновения и намечаются меры по их устранению.

В корпорации ежемесячно предложено рассчитывать систему сбалансированных показателей для каждого ЦФО. Для производства это показатели выработки по группам продукции, маржинальная прибыль, возвраты продукции; для коммерческой службы это отгрузка, продажи по каналам сбыта, отгрузка на одного клиента и т.д.; для логистической службы это производительность, кадровые показатели, грузооборот и др.

Эти показатели позволяют контролировать не только доходы и расходы, но и эффективность использования ресурсов.

Корпорация должна обеспечить доступ руководителям подразделений в текущем режиме к контролю затрат по своим зонам ответственности, для этого в системе управленческого учета еженедельно составляются промежуточные бюджеты подразделений, анализируются отклонения.

Параллельно с этим составляются ежедневные отчеты движения денежных средств по ЦФО, входящим в корпорацию, сверяются остатки денежных средств на расчетных счетах и в кассе предприятия по бухгалтерским документам и ежедневным финансовым отчетам.

По итогам каждого месяца составляются бюджеты всех линейных подразделений предприятия, проводится финансовый контроль отклонений фактических показателей от запланированных, выявляются причины отклонений.

Составление консолидированных бюджетов ЦФО производится с определением маржинальной прибыли по каждому из подразделений, с калькуляцией расходных статей и показателей результативности. По каждому из ЦФО рассчитываются абсолютные и относительные показатели результативности, проводится их анализ, заполняются сводные показатели для оценки работы персонала в отчетном периоде.

Наряду с расчетом результативности работы по каждому из ЦФО проводится составление сводной финансовой отчетности, рассчитываются результаты работы корпорации в целом. Ежемесячно рассчитывается «Сводный финансовый результат работы корпорации» с расчетом всех полученных основных и дополнительных доходов и с калькуляцией общих расходов корпорации по укрупненным статьям. Полученные результаты свидетельствуют о степени достижения корпорацией поставленной величине чистого реинвестированного дохода, поступающего на дальнейшее расширение масштабов деятельности корпорации.

Ежемесячно проводится контроль расширенного перечня «Сбалансированных показателей по каждому из подразделений», всесторонне характеризующих работу всех служб и предприятия в целом. Сюда входит анализ

общих показателей, характеризующих результаты работы предприятия в целом (объем продаж, маржинальная прибыль, затраты предприятия по статьям и в целом, коэффициенты результативности), а также, детальных показателей (продажи в разрезе групп клиентов, возвраты в разрезе номенклатуры и причины возврата товара, показатели оборачиваемости по группам товаров, отклонения цен на сырье и продукцию по видам и т.д.), характеризующих результаты и качество работы предприятия самым подробным образом, дающих целостную картину происходящих позитивных или негативных изменений в деятельности корпорации.

Методика расчета показателей внутренней управленческой отчетности

В основе выделения центров финансовой ответственности лежит исследование бизнес-процесса предприятия с точки зрения формирования конечного финансового результата деятельности корпорации.

Формирование бюджетов центров финансовой ответственности: службы закупок, производства, коммерческой службы, корпорации основано на расчете доходной и расходной частей с целью определения маржинального дохода, получаемой подразделениями, и оценки их вклада в формирование общей прибыли корпорации.

В доходную часть бюджетов ЦФО входит маржинальный доход, рассчитываемый по различным номенклатурным группам, также могут входить прочие доходы, получаемые в результате деятельности (различные виды бонусов и др.). В расходной части бюджетов ЦФО калькулируются бюджетные расходы в соответствии с бюджетной классификацией.

По каждому из подразделений рассчитываются показатели рентабельности его деятельности в абсолютном и относительном выражении, оцениваются отклонения от запланированных величин и принимаются решения по дальнейшей оптимизации работы ЦФО и корпорации в целом.

Служба закупок осуществляет закупку сырья на территории области (скот) и за ее пределами (замороженное мясосырье, рыбосырье), а также за-

купку вспомогательных материалов; обеспечивает доставку на предприятие сырья требуемого качества.

Доходная часть бюджета «Службы Закупок» рассчитывается как разница между суммарной стоимостью сырья и материалов, закупленных по рыночным ценам и поставленных в цех в отчетном периоде, и стоимостью этого сырья и материалов по внутреннему прайсу на продажу сырья от «Службы Закупок» «Производству». Цены на сырье по внутреннему прайсу включают в себя маржу, необходимую для покрытия затрат отдела на транспортировку сырья, ветеринарные свидетельства, прочие затраты, а также включают норму прибыли отдела, обуславливающую мотивацию сотрудников. Уровень продажных цен на сырье «Службы закупок» в «Производство» должен соответствовать уровню цен других фирм, занимающихся поставкой мясосырья на аналогичных условиях, взаимный финансовый контроль осуществляют руководители «Производственного подразделения» при подписании внутреннего прайса. Сотрудники «Службы Закупок» стремятся к увеличению маржинального дохода ЦФО, закупая сырье оптимального качества по возможно минимальным ценам, договариваются о скидках, оптимизируют маршруты доставки. При минимизации закупочных цен на сырье маржинальный доход отдела растет. В результате калькуляции всех бюджетных затрат подразделения рассчитывается финансовый результат и показатели рентабельности. Маржинальный доход «Службы Закупок» поступает в доходную часть бюджета корпорации.

Маржинальная прибыль «Производства» складывается из разницы стоимости реализации произведенной цехом продукции (т.е. маржинальная прибыль считается по выработанному объему продукции) в ценах внутреннего прайса на продукцию от «Производства» в «Коммерческую службу» и стоимостью закупленного у «Службы Закупок» сырья. Цены внутреннего прайса на продукцию являются, по сути, себестоимостью произведенных колбас с учетом всех производственных расходов, но без учета коммерческих расходов на сбыт продукции.

Производство также стремится к увеличению маржинальной прибыли своего подразделения, ведя переговоры по стоимости сырья со «Службой Закупки», совершенствуя рецептуры с целью получения сверхвыхода продукции. С другой стороны, «Производство» с помощью финансово-экономической службы ведет строгий учет всех бюджетных расходов по заранее утвержденному плану, оптимизируя их. Чистая прибыль «Производства» также поступает в доходную часть бюджета корпорации.

Доходная часть бюджета «Коммерческой службы» формируется из разницы маржинальных и реальных отпускных цен на отгруженную продукцию. Заложенная в цену продукции маржа окупает все коммерческие расходы, включая рекламу, бонусы клиентам, текущие расходы менеджеров. Исходя из показателей результативности, руководство подразделения может принимать решения о целесообразности проведения тех или иных мероприятий, сравнивая затраты на их осуществление с получаемым эффектом.

Доходная часть бюджета корпорации формируется из чистой прибыли подразделений – ЦФО. В расходной части аккумулируются затраты «Сервисных служб», включая охрану, хозяйственные службы, финансово-экономическую, юридическую службу, службу информационных технологий, расходы руководителей. В расходную часть бюджета корпорации также входят выплаты налогов, процентов по кредитам, аренда земли, приобретение основных средств и осуществление инвестиционных проектов – строительство, оснащение новых производственных объектов. Из чистой прибыли бюджета корпорации осуществляется выплата дивидендов собственникам предприятия.

По итогам работы за отчетный период проводится анализ отклонений фактических результатов деятельности от запланированных, принимаются управленческие решения по дальнейшей оптимизации деятельности корпорации.

Сводный финансовый результат работы корпорации за отчетный период рассчитывается на основе расчета маржинальной прибыли от реализации

продукции собственного производства, продукции стороннего производства (аутсорсинг), а также оптовых продаж мясосырья.

При расчете прямых затрат в процессе калькуляции маржинальной прибыли рассчитывается сумма сырья и вспомогательных материалов, использованных для производства реализованного объема продукции. Для этого используются производственные отчеты по расходу сырья и вспомогательных материалов для выработки продукции. В финансовом результате сумма использованного сырья на выработку продукции пересчитывается на проданное количество продукции для корректного расчета суммы маржинальной прибыли, при этом структура произведенной и проданной продукции за отчетный период практически совпадают.

Дополнительно рассчитываются прочие доходы корпорации от косвенных видов деятельности, продажи неиспользуемых активов, оказания услуг.

В расходной части финансового результата рассчитываются косвенные бюджетные расходы предприятия за отчетный период в следующей группировке по статьям и ЦФО:

1. Зарплата.
2. Расходы «Службы Закупок».
3. Расходы на «Оптовые продажи».
4. Расходы «Производства».
5. Расходы «Службы главного инженера».
6. Расходы «Коммерческой службы».
7. Расходы «Службы Аутсорсинга».
8. Расходы «Логистической службы» (автотранспортное и холодильно-складское хозяйство).
9. Налоги.
10. Расходы Холдинга.
11. Аренда земли.

Разницей между маргинальным доходом и бюджетными затратами корпорации является операционная прибыль, из которой вычитаются убытки предприятия от возвратов продукции и проценты по кредитам.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Сафронова, Г.П.* Учет и контроль центров финансовой ответственности в корпорациях [Текст] / И.А. Мурунова, Г.П. Сафронова // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Том 1. – № 1. Ч. II. – 0,5 п. л. (авт. 0,3)

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

2. *Сафронова, Г.П.* Процесс реформирования бухгалтерского учёта, проблемы региона [Текст] / Г.П. Сафронова // Прогрессивные технологии в науке и производстве. – Волгоград: РПК "Политехник", 2001. – 0,2 п.л.
3. *Сафронова, Г.П.* Проблемы организации налогового учёта расходов на производство [Текст] / Г.П. Сафронова // Вузовская наука и проблемы региона: из настоящего будущего. – Кисловодск: Изд-во СГТУ 2002. – 0,2 п.л.
4. *Сафронова, Г.П.* Проблемы организации налогового учёта расходов на производство [Текст] / Г.П. Сафронова // Проблемы совершенствования механизма хозяйствования. – Пенза: Изд-во ПДЗ, 2002. – 0,2 п.л.
5. *Сафронова, Г.П.* Организация учёта затрат на производство для целей налогообложения [Текст] / Г.П. Сафронова // Глобализация экономики России на пороге XXI века: Сборник научных статей. – Волгоград: Перемена, 2002. – 0,2 п.л.
6. *Сафронова, Г.П.* Проблемы разработки системы налоговых счетов [Текст] / Г.П. Сафронова // Проблемы экономики финансов и управления производством. – Иваново: Изд-во ИГТХУ, 2002. – 0,8 п.л.
7. *Сафронова, Г.П.* Вопросы становления системы налогового учёта [Текст] / Г.П. Сафронова, Т.И. Черненко // Проблемы и перспективы государственно-правового регулирования экономических отношений. – Пенза: Изд-во ПДЗ, 2003. – 0,2 п.л. (авт. – 0,1)
8. *Сафронова, Г.П.* Расчёт налогооблагаемой прибыли в налоговом и финансовом учёте в соответствии с МСФО [Текст] / Г.П. Сафронова // Прогрессивные технологии в обучении и производстве. – Камышин: ООО "Камипринт", 2003. – 0,1 п.л.
9. *Сафронова, Г.П.* Налоговый и финансовый учёт в условиях перехода российских предприятий на МСФО [Текст] / Г.П. Сафронова // Прогрессивные технологии в обучении и производстве. – Камышин: ООО "Камипринт", 2003. – 0,1 п.л.

10. *Сафронова, Г.П.* Проблемы адаптации данных бухгалтерского учета и отчетности российских предприятий к требованиям международных стандартов [Текст] / Е.В. Болотова, Г.П. Сафронова // Молодежь и экономика: новые взгляды и решения. – Волгоград: РПК "Политехник", 2003. – 0,2 п.л. (авт.-0,1).
11. *Сафронова, Г.П.* Анализ финансового состояния организации [Текст] / Е.А. Петухова, Г.П. Сафронова // Молодежь и экономика: новые взгляды и решения. – Волгоград: РПК "Политехник", 2003. – 0,2 п.л. (авт. – 0,1)
12. *Сафронова, Г.П.* Организация налогового учёта: проблемы и решения [Текст] / Г.П. Сафронова // Актуальные проблемы реформирования российской экономики (теория, практика, перспективы). – Волгоград: РПК "Политехник", 2003. – 0,2 п.л.
13. *Сафронова, Г.П.* Признание расходов на ремонт основных средств в свете основных положений концепции ценообразования в строительстве в современных условиях [Текст] / Г.П. Сафронова // Прогрессивные технологии в обучении и производстве. – Камышин: МУП "Камышинская типография", 2004. – 0,1 п.л.
14. *Сафронова, Г.П.* Законодательное регулирование порядка формирования и представления налоговой отчетности [Текст] / Г.П. Сафронова // Молодежь и экономика. – Волгоград: РПК "Политехник", 2005. – 0,2 п.л.
15. *Сафронова, Г.П.* Реализация регулирующей функции налогов в отношении малых предприятий [Текст] / Г.П. Сафронова // Современный российский менеджмент. Состояние, проблемы, развитие. – Пенза, 2006. – 0,2 п.л.
16. *Сафронова, Г.П.* Этапы нормативного регулирования ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях [Текст] / Г.П. Сафронова // Прогрессивные технологии в обучении и производстве – 2006. – Волгоград: РПК "Политехник", 2006. – 0,2 п.л.
17. *Сафронова, Г.П.* Исследование влияния текущего управления ресурсами предприятия на его финансовое состояние [Текст] / Е.В. Лебедева, Г.П. Сафронова // Городу Камышину – творческую молодёжь. – Камышин: МУП "Камышинская типография", 2007. – 0,2 п.л. (авт. 0,1 п.л.).

Подписано в печать 05.05. 2008 г. Формат 60×84/16.
Бумага офсетная. Гарнитура Times. Усл. печ. л. 1,2.
Тираж 100 экз. Заказ 525.

Волгоградское научное издательство
400011, Волгоград, ул. Электросовская, 55.